

医療法人に関する監査と内部統制

藤 岡 英 治[†]

Audit and Internal Control for Health Care Organization

FUJIOKA Eiji

I. はじめに

わが国における非営利組織体には、学校法人、社会福祉法人、宗教法人、医療法人、更生保護法人、特定非営利活動法人（NPO 法人）および公益社団法人・公益財団法人などの法人がある。これらの非営利組織体は、公益に寄与することから税務上の優遇を受けている場合、その運営にあたって国民の税金が投入されている場合など、様々な恩恵を受けていることが多い。したがって、非営利組織体は、国民に対してその法人運営に関する説明責任を十分に果たすことが求められてきた。

この問題について拙稿「非営利組織に関する外部監査～公益法人、医療法人、社会福祉法人を中心に～」¹および拙著『医療機関のガバナンスと監査』²において、非営利組織体に対する外部監査³について、公認会計士または監査法人（以下、公認会計士とした場合、監査法人を含む）による財務諸表監査に加え、監督官庁等による指導や監督などについて、その現状の確認を行った。

[†] 大阪産業大学経営学部経営学科教授

草 稿 提 出 日 10月31日

最終原稿提出日 10月31日

¹ 拙稿「非営利組織に関する外部監査～公益法人、医療法人、社会福祉法人を中心に～」『大阪産業大学経営論集』第11巻第3号、2010年6月、91-98頁。

² 拙著『医療機関のガバナンスと監査』中央経済社、2013年。

³ 注記1および2の拙著の検討において、外部監査という用語は、主として独立の第三者である公認会計士による会計監査を中心とする監査業務に加え、公認会計士または公認会計士以外の者（税理士、監督官庁など）によって実施される指導監督などを含んだものとして使用していた。本稿では、検討の中心が公認会計士による財務諸表監査に限定している。したがって、これまでの外部監査の用語とはその範囲が異なることから、本稿では外部監査を使用せず、監査と表記している。

拙著の発表（2013年）より、医療機関を巡る状況は、非営利組織体の繰り返される不祥事や不正などから、公認会計士による監査の導入、営利組織体における内部統制やガバナンスのような仕組みを導入し、組織体運営の透明化に応える動きがとられてきた。

そこで、本稿では、医療機関、特にその大半を運営する医療法人を巡る監査と医療法人における内部統制に関わる昨今の変更点についてまとめている。

Ⅱ. 医療法人を巡る制度の動向⁴

1. 医療法人制度

医療法人とは、人の生命、健康に関わる医療行為を行うことを唯一認められた医師または歯科医師（以下、医師と表記した場合には歯科医師を含む）がその医療行為を行うために設立する場（法人）である。1950（昭和25）年に制定された医療法人制度における医療法人の組織形態には、医療法人（社団医療法人・財団医療法人）のみであった。

それが1964（昭和39）年には、同族割合、給与支給額などの一定要件を満たした場合、国税庁長官により承認され、軽減税率（22%、その他は30%）が適用となる特定医療法人（租税特別措置法第67条の2）および1998（平成10）年には、同様の要件を満たした場合には、一定の収益業務（医療介護療養用品の販売、一般駐車場経営など）が認められる特別医療法人制度が創設された。

また、1985（昭和60）年には、医師が常時3名以上勤務していることが医療法人設立の要件とされていたものが、医業の近代化、合理化を目的として一人または二人の医師でもその設立を認めた一人医師医療法人制度、2004（平成16）年にはこれまで非営利性を否定する一要因であった残余財産の分配を明確に否定した出資限度額法人が厚生労働省通知として通達された。

さらに、2006（平成18）年には、医療法人の非営利性を徹底するため、これまで認められてきた持分の定めのある社団医療法人制度を廃止、出資限度額法人に代わるものとして基金拠出型法人を新設し、また、これまで公的医療機関が行ってきたへき地医療、災害医療、小児緊急医療などを代わって実施することにより医療提供体制の官から民へのシフトを促す社会医療法人（医療法第42条の2）が特別医療法人に代わるものとして新設された。

この2006（平成18）年の医療法改正により、社団医療法人における持分の定めのあるものおよび出資額限度法人については、2007（平成19）年4月以降の新設は認められなくなっ

⁴ 本節における医療法人制度に関しては、拙著、31-34頁および拙稿、前掲論文、158-159頁の内容に加筆している。

た。だが、既存のものについては、経過措置によりその存続が半永久的に認められている（経過措置医療法人という）⁵。また、特別医療法人も同じく、2007（平成19）年4月以降の新設は認められず、かつ既存のものについては2012（平成24）年3月末までに基金拠出型法人（厚生労働省通知として通達された出資限度額法人が医療法にて法制化されたもの）または社会医療法人に組織変更されている。

さらに、2015（平成27）年の医療法改正では、地域において良質かつ適切な医療を効率的に提供するため、病院等に係る業務の連携を推進する医療連携推進業務を行う法人である地域医療連携推進法人が医療法第70条で定められた。また、一定規模以上の医療法人に対する監査の強制、ガバナンスの強化やMS法人などの取引の報告や医療法人の分割について新たに定められた。

以下、医療法人制度の現状についてまとめれば以下のようになる。なお、地域医療連携推進法人は、医療法に規定されているものの医療法人には含まれないため、図表1では示していない。

図表1 医療法人制度

分類	持分	種類
財団	なし	一般の財団医療法人、社会医療法人、特定医療法人
社団	定めなし	一般の持分の定めなしの社団法人、社会医療法人、特定医療法人
	定めあり	経過措置医療法人、出資限度額法人

出所）石井知浩稿「非営利組織の会計・監査シリーズ（6）医療法人」『会計情報』2017年7月、33頁加筆修正。

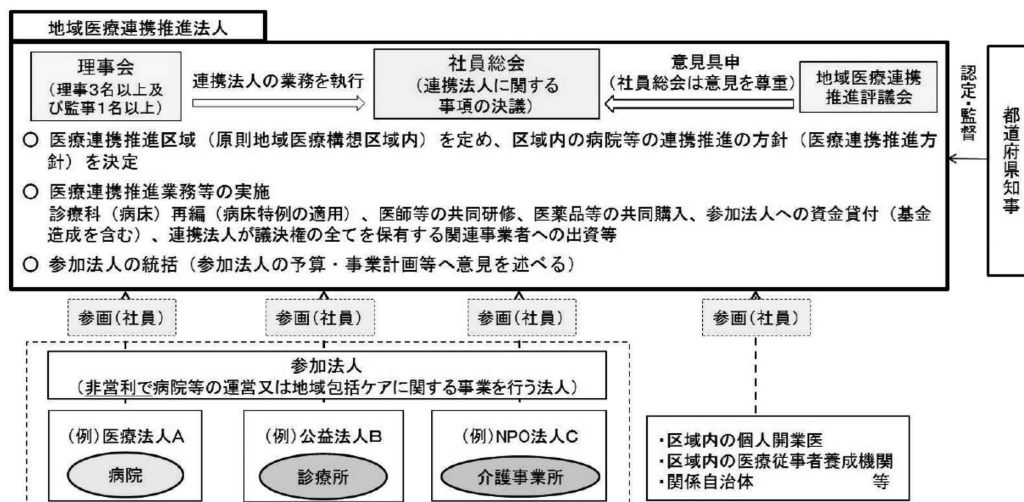
2. 地域医療連携推進法人

本項では、地域医療連携推進法人について、その法人の概要について確認をしておく。

地域医療連携推進法人とは、地域において良質かつ適切な医療を効率的に提供するため、病院等に係る業務の連携を推進する医療連携推進業務を行う法人である。当該法人の検討当初には、非営利ホールディングカンパニーと呼称され、営利組織体における持株会社の非営利組織版とのイメージのものであった。その概要を示したものが以下の図表2である。

⁵ 持分の定めのない医療法人への移行が進まないことから、2017（平成29）年9月29日に厚生労働省医政局医療経営支援課長通知「持分の定めのない医療法人への移行に関する計画の認定制度について」が出され、その移行促進を図っている。持分の定めのある医療法人については、これまでの医療法人制度改革で度々問題になっている医療法人の不正や不祥事に関連するところであり、医療法人のガバナンスの問題に関わっている。

図表2 地域医療連携推進法人制度（概要）



出所）厚生労働省医政局医療経営支援課「医療法の一部を改正する法律について（平成27年改正）（地域医療連携推進法人制度の創設・医療法人制度の見直し）」3頁。

この概要から、地域医療連携推進法人は、医療法人に限らず、公益法人、NPO法人など医療機関を運営している法人も参加して組織される法人であることが分かる。なお、地域医療連携推進法人は、一般社団法人の形態をとり、当道府県知事が地域医療連携推進法人としての認定を行う形となっている。

本稿では、医療法に定められている医療法人（社会医療法人を含む）および地域医療連携推進法人を対象に以下の検討を行っている。

Ⅲ. 医療法人に関する会計基準と監査

これまでの筆者の検討では、医療法人を巡る監査の実施については、監査の前提として、その組織体の会計基準の未整備が問題の一つであることを指摘していた⁶。以下では、拙著公表以降の医療法人を巡る会計基準とその監査の状況について検討を行っている。

1. 医療法人を巡る会計制度⁷

医療法人の会計について2006（平成18）年医療法改正前は、財務諸表として財産目録、貸借対照表および損益計算書を作成し、都道府県へ届出を行い、開示対象者は債権者また

⁶ 拙著、8-10頁。

⁷ 拙著、56-57頁に加筆修正をしている。

は社員などに限られ、積極的に情報開示が行われていたとは言い難い状態であった。その会計処理の基準は、医療機関が開設されている場合には「病院会計準則」（昭和58年8月22日付医発第824号厚生省医務局長通知およびその改訂版（平成16年8月19日付医政発第0819001号厚生労働省医政局長通知）の双方を含む）、医療法人が介護老人保健施設などを運営している場合には、「介護老人保健施設会計・経理準則」（平成12年3月31日老発第378号厚生省老人保健福祉局長通知、平成18年2月7日一部改正）などの各施設に対する会計準則を援用する形となっていた（「病院会計準則の改正に伴う医療法人における会計処理等に係る留意点について」平成16年8月19日付医政発第0819002号厚生労働省医政局長通知）。したがって、医療法人全体の会計基準については、2002（平成14）年6月26日に四病院団体協議会・病院会計準則研究委員会が「病院会計準則等の見直しに関して」（中間報告）において、「医療法人会計基準」（試案）を示していたが、医療法人の会計基準として適用されることはなく、施設基準の援用として処理が行われていた。

これに対して、2006（平成18）年医療法改正においては、「医療法人の会計は、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとする」（第50条の2）と規定され、「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」の一つとして、社会医療法人債を発行する社会医療法人にあっては、「社会医療法人債を発行する社会医療法人の財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」（平成19年3月30日付厚生労働省令第38号、最終改正平成28年4月20日厚生労働省令第95号）が制定され、限定的であるが初めて医療法人の開示規定が定められた。しかしながら、社会医療法人債を発行する社会医療法人以外の医療法人については、医療法人会計基準の公表は行われず、また、「病院会計準則」を処理基準と示した先の通知が廃止されたことから、一般に公正妥当と認められる会計慣行については、施設基準の援用に限らず、個々の法人の判断に任せられることになり、法人ごとに会計処理基準がさらに多様となる状況に至った。

このような中、2014（平成26）年に四病院団体協議会会計基準策定小委員会が「医療法人会計基準に関する検討報告書」を公表し、その中で「医療法人会計基準」を示した。この「医療法人会計基準」に対して、厚生労働省医政局長通知として、「医療法人会計基準は、医療法（昭和23年法律第205号）第50条の2に規定する一般に公正妥当と認められる会計の慣行の一つとして認められることから、御了知の上、特に貴管内の病院又は介護老人保健施設を開設する医療法人に対して積極的な活用が図られるよう、特段の御配慮をお願いしたい。」（平成26年3月19日付 医政発0319第7号）として医療法人に対する「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」として位置付けられたが、その適用は任意であった。

そして、医療法人の透明性を高め、ガバナンス機能の構築を目指すことを一つの目的と

して改正された2015（平成27）年医療法改正を受け、2016（平成28）年4月20日に四病院団体協議会の「医療法人会計基準」を手直す形で、平成28年厚生労働省令第95号として「医療法人会計基準」および「医療法人会計基準適用上の留意事項並びに財産目録、純資産変動計算書及び附属明細表の作成方法に関する運用指針」（平成28年4月20日医政発0420第5号 厚生労働省医政局長通知）が公表され、以下の医療法施行規則に示す法人にあつては、「医療法人会計基準」の適用が強制されることになった。

・医療法施行規則第33条の2

- 一 最終会計年度（事業報告書等につき法第五十一条第六項の承認を受けた直近の会計年度をいう。以下この号及び次号において同じ。）に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が五十億円以上又は最終会計年度に係る損益計算書の事業収益の部に計上した額の合計額が七十億円以上である医療法人
- 二 最終会計年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が二十億円以上又は最終会計年度に係る損益計算書の事業収益の部に計上した額の合計額が十億円以上である社会医療法人
- 三 社会医療法人債発行人である社会医療法人

なお、社会医療法人債を発行する社会医療法人の開示に関しては「社会医療法人債を発行する社会医療法人の財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」の適用が求められている。また、四病院団体協議会が策定した「医療法人会計基準」に対して特段の配慮を求めた先の厚生労働省医政局長通知を廃止されていないことから、医療法施行規則第33条の2が示す法人以外の法人にあつては、四病院団体協議会「医療法人会計基準」により会計処理が行われる場合もある。

2. 2015（平成27）年医療法改正による医療法人に関する監査

（1）2015（平成27）年医療法改正による監査制度

医療法人に対する公認会計士による監査については、2015（平成27）年の医療法改正前後で大きく異なっている。以下の図表3は、2015（平成27）年の医療法改正前の医療法人に対する監査の状況である。

図表 3 2015（平成27）年医療法改正前の医療法人に関する監査

監査	意義
任意	都道府県または厚生労働省に対して毎年提出が義務付けられている決算届出書類（医療法第52条）に対する監査または指導（「医療法人運営管理指導要綱」（健政発第110号））。
強制	医療機関債（私募債）を発行する医療機関において、（ア）医療機関債を発行する医療法人で、医療機関債の発行により負債総額が100億円以上となる場合も含めて負債総額が100億円以上である場合、（イ）一会計年度における発行総額が1億円以上である場合、（ウ）一会計年度における購入人数が50人以上である場合のいずれかの場合には公認会計士または監査法人の監査が強制（厚生労働省医政局長通知：医政発第1025003号、平成25年8月9日一部改正）。 都道府県による医療法人の設立許可後に社会医療法人審議会による社会医療法人としての認定を受けた高度に公益性を備えた社会医療法人が社会医療法人債（公募債）を発行する場合、医療法にもとづき監査が強制（医療法第51条、第52条など）。 社会医療法人債を発行した社会医療法人債が一定要件を満たす場合には、金融商品取引法にもとづき監査が強制（金融商品取引法第2条第1項第3号）。

2015（平成27）年医療法改正前の医療法人に関する監査は、医療機関債や社会医療法人債を発行している法人に対してのみ強制適用され、多くの医療法人は任意で監査を受けていた。

これに対して、2015（平成27）年医療法では、医療法人の経営の透明性の確保および医療法人のガバナンスの強化に関連して一定規模以上の医療法人に対して以下の規定により、貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が50億円以上または損益計算書の事業収益の部に計上した額の合計額が70億円以上である医療法人は、公認会計士による監査が強制された。

・医療法第51条 第2項、第5項

2 医療法人（その事業活動の規模その他の事情を勘案して厚生労働省令で定める基準に該当する者に限る。）は、厚生労働省令で定めるところにより、前項の貸借対照表及び損益計算書を作成しなければならない。

5 第二項の医療法人は、財産目録、貸借対照表及び損益計算書について、厚生労働省令で定めるところにより、公認会計士又は監査法人の監査を受けなければならない。

・医療法施行規則第33条の2 第1項

一 最終会計年度（事業報告書等につき法第五十一条第六項の承認を受けた直近の会計年度をいう。以下この号及び次号において同じ。）に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が五十億円以上又は最終会計年度に係る損益計算書の事業収益の部に計上した額の合計額が七十億円以上である医療法人

また、社会医療法人においても監査については、これまで社会医療法人債の発行に関わる条件が付されていたが、医療法人の場合と同様に以下の規定にもとづきその規模（貸借

対照表の負債の部に計上した額の合計額が20億円以上または損益計算書の事業収益の部に計上した額の合計額が10億円以上である社会医療法人）に応じて監査が実施されるようになった。なお、これまで社会医療法人の内、社会医療法人債を発行した法人はごく僅かであり、かつ社会医療法人債の発行により金融商品取引法にもとづく監査の対象となった社会医療法人は存在していないことから、負債総額および事業収益額にもとづく今回の医療法改正により社会医療法人における監査の実施は進むものと思われる。

・医療法第51条 第2項、第5項

2 医療法人（その事業活動の規模その他の事情を勘案して厚生労働省令で定める基準に該当する者に限る。）は、厚生労働省令で定めるところにより、前項の貸借対照表及び損益計算書を作成しなければならない。

5 第二項の医療法人は、財産目録、貸借対照表及び損益計算書について、厚生労働省令で定めるところにより、公認会計士又は監査法人の監査を受けなければならない。

・医療法施行規則第33条の2 第2項、第3項

二 最終会計年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が二十億円以上又は最終会計年度に係る損益計算書の事業収益の部に計上した額の合計額が十億円以上である社会医療法人

三 社会医療法人債発行法人である社会医療法人

この法改正を受け、「医療法人運営管理指導要綱」においても、これまでの「病院又は介護老人保健施設等を開設する医療法人の監査については外部監査が行われることが望ましい。」とされ、その備考欄において「特に負債総額100億円以上の医療法人については、公認会計士又は監査法人による監査あるいは指導を受けることが望ましい。」との文言を改め、「法人の適正な会計管理等を行う観点からも内部監査機構の確立を図ることが重要である。また、病院を開設する医療法人の監査については外部監査が行われることが望ましい。」とされ、その備考欄において「医療法第51条第2項の医療法人については、公認会計士又は監査法人による監査を受けること。」に変更された（最終改正 平成28年4月20日 医政発0420第7号）。

以上、医療法改正を受けて、医療法人に関する監査の状況をまとめるならば以下の図表4のようになる。医療法改正を受けて、監査の対象となる医療法人が増えることになるが、それ以外の医療法人については、従来の「外部監査が行われることが望ましい」とのスタンスのままである。なお、医療法改正による監査の実施については、2017年4月2日より開始する年度からが対象となるため、現在ではその対象数が確定していない。

図表 4 医療法人に関する監査の状況

監査	対象	詳細
任意	監査強制適用外の 医療法人・ 社会医療法人	病院を開設する医療法人の監査については外部監査が行われることが望ましい（「医療法人運営管理指導要綱」（医政発0420第7号））。
強制	医療法人	貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が50億円以上または損益計算書の事業収益の部に計上した額の合計額が70億円以上である医療法人は公認会計士または監査法人による監査が強制（医療法第51条第5項、医療法施行規則第33条の2第1項）
	社会医療法人	・ 貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が20億円以上または損益計算書の事業収益の部に計上した額の合計額が10億円以上である社会医療法人は公認会計士または監査法人による監査が強制（医療法第51条第5項、医療法施行規則第33条の2第2項） ・ 社会医療法人債（公募債）を発行する場合、監査が強制（医療法施行規則第33条の2第3項） ・ 社会医療法人債を発行した社会医療法人債が一定要件を満たす場合には、金融商品取引法にもとづき監査が強制（金融商品取引法第2条第1項第3号）
	医療法人・ 社会医療法人	医療機関債（私募債）を発行する医療機関において、（ア）医療機関債を発行する医療法人で、医療機関債の発行により負債総額が100億円以上となる場合も含めて負債総額が100億円以上である場合、（イ）一会計年度における発行総額が1億円以上である場合、（ウ）一会計年度における購入人数が50人以上である場合のいずれかの場合には公認会計士または監査法人の監査が強制（厚生労働省医政局長通知：医政発第1025003号、平成25年8月9日一部改正）。

（2）医療法人に対する監査実施にあたっての実務指針

医療法人に対する日本公認会計士協会が公表している実務指針には以下のものがある。
監査基準およびこの実務指針に従って、医療法人の監査が実施されることになる。

- ・ 非営利法人委員会実務指針第33号「社会医療法人債を発行した社会医療法人に対する監査上の取扱い」

（平成21年4月14日：最終改正 平成24年4月10日）

- ・ 非営利法人委員会実務指針第39号「医療法人の計算書類に関する監査上の取扱い及び監査報告書の文例」

（平成29年3月28日）

監査が強制されている負債合計額が50億円以上または事業収益合計額が70億円以上の医療法人および負債合計額が20億円以上または事業収益合計額が10億円以上の社会医療法人にあっては非営利法人委員会実務指針第39号「医療法人の計算書類に関する監査上の取扱い及び監査報告書の文例」（以下、実務指針第39号とする。）が適用されることになる。

また、社会医療法人債を発行し、金融商品取引法にもとづく監査の対象となる社会医療法人については、非営利法人委員会実務指針第33号「社会医療法人債を発行した社会医療法人に対する監査上の取扱い」（以下、実務指針第33号とする。）が適用されることになる。

なお、医療法施行規則第33条の2で示された法人以外の医療法人および社会医療法人については、実務指針第33号および実務指針第39号にそれぞれ規定されているように、これら実務指針を準用しての任意監査が実施される。

（3）医療法人の監査にあたっての財務報告の枠組みと意見の枠組み ・意見の枠組み

日本公認会計士協会監査基準委員会報告書210「監査業務の契約条件の合意」では、監査の実施の前提として、監査人は監査契約段階において、財務諸表の作成にあたり適用される財務報告の枠組みが受入可能なものであるかどうかを判断することになっている（監基報210 4(1)）。その判断にあたっては、①企業の特性（例えば、企業は営利企業か非営利組織か）、②財務諸表の目的（例えば、広範囲の利用者に共通する情報ニーズを満たすことを目的として策定された一般目的の財務諸表であるか、特定の利用者の財務情報に対するニーズを満たすことを目的として策定された特別目的の財務諸表であるか）、③財務諸表の特性（例えば、完全な一組の財務諸表であるか、貸借対照表のような個別の財務表であるか）、および④適用される財務報告の枠組みが法令等に規定されているかどうか、について監査人は検討を行うことになっている（監査基準委員会報告書210、A4）。

医療法人の場合、財務報告の枠組みについて、実務指針第39号9項において、「厚生労働省令第95号（平成28年4月20日）において定められた医療法人会計基準及びこれに関連する医政局通知等は、いずれも広範囲の利用者及び共通する財務情報に対するニーズに基づき厚生労働省により策定されたものであり、法令により規定されている財務報告の枠組みは、反証がない限り、一般目的の財務諸表のために受入可能であると推定されることから、一般目的の財務報告の枠組みとして受入可能であると推定される。」と示されている。

この財務報告の枠組みについて、公益法人、社会福祉法人等の非営利組織体における会計基準においても企業会計の基準の一部が取り入れられ、有用な情報提供が行われている。医療法人についても、同様に企業会計の基準が取り入れられているものの、医療法人は病院、診療所、介護老人保健施設等の限られた範囲に業務が制限されるとともに、剰余金の配当が禁止されているなど、株式会社等の企業とは組織特性が大きく異なる法人であることを十分に考慮しなければならず、必ずしも株式会社等の企業が適用する会計基準または開示レベルが求められるものではない（実務指針第39号、10-12項）。

また、医療法人会計基準およびその運用指針において、公益法人および社会福祉法人等において適用されている企業会計の基準の内、以下については簡便な方法の採用を容認している（実施指針第39号、13項）。

- (1) リース取引開始日が、前々会計年度末日の負債総額が200億円未満である会計年度である、所有権移転外ファイナンス・リース取引について、賃貸借処理を行うことができること（運用指針第9項）。
- (2) 前々会計年度末の負債総額が200億円未満の医療法人においては、法人税法（昭和40年法律第34号）における貸倒引当金の繰入限度相当額が取立不能見込額を明らかに下回っている場合を除き、その繰入限度額相当額を貸倒引当金に計上することができること（運用指針第12項）。
- (3) 退職給付引当金の計上は、退職給付に係る会計基準（平成10年6月16日企業会計審議会）に基づいて行うものであるが、前々会計年度末日の負債総額が200億円未満の医療法人については、簡便法を適用することができること（運用指針第12項）。

これらの簡便な会計処理が採用された場合には、原則的な方法を採用した場合との差異の金額が計算書類の利用者に誤解を与える程度に生じる可能性があることから、適正表示の枠組みとして取扱わず、準拠性の枠組みとして扱うことが妥当であることを示している（実務指針第39号、14-15項）。これはまた、改正後医療法施行規則第33条の2の第1項第2号において、「財産目録、貸借対照表、損益計算書が法令に準拠して作成されているかどうかについての意見」(17頁)との文言から法令上も準拠性の枠組みが求められている。

3. 地域医療連携推進法人に関する監査

地域医療連携推進法人は、医療法人と同じく医療法に定められている法人である。この地域医療連携推進法人に対しては、財産目録、貸借対照表および損益計算書について公認会計士の監査を受けなければならないことが医療法第70条の14において読み替えて準用する医療法第51条第5項に定められている。なお、地域医療連携推進法人は、医療法人におけるような規模により監査が強制されることはなく、その財政規模に関わらず、すべての地域医療連携推進法人に対して監査が強制されている⁸。

地域医療連携推進法人に対する日本公認会計士協会が公表している実務指針には以下のものがある。

⁸ 厚生労働省医政局医療経営支援課「地域医療連携推進法人制度について（Q&A）」平成29年4月20日、別添2、Q3。

・非営利法人委員会実務指針第41号「地域医療連携推進法人の計算書類に関する監査上の取扱い及び監査報告書の文例」(平成29年9月25日)

地域医療連携推進法人については、「地域医療連携推進法人会計基準」という医療法人とは異なる会計基準が公表されている。この基準には、医療法人会計基準における簡便な処理方法の容認は存在しないため、財務報告の枠組みとしては、一般目的の財務報告の枠組みとして扱われている⁹。ところが、監査については、医療法人会計基準と異なり簡便な会計処理の規定は存在してはいないが、医療法人と同じく医療法の規制を受ける法人であることから医療法人と同様に、監査については準拠性の枠組みで取扱いがなされている¹⁰。

以上のような理由により、医療法人および地域医療連携推進法人は、会計基準の簡便処理規定よりも法規定の明示により、準拠性の枠組みでの意見表明が行われている。本稿では検討していないが、他の非営利組織体においても営利組織体とはその性質は異なり、剰余金の配当をしていないところもあるが、医療法人と地域医療連携推進法人のみが準拠性の枠組みで取扱われている(図表5参照)。適正表示の枠組みであっても、準拠性の枠組みであっても実施する監査には違いは生じるものではないが、非営利組織体において統一的な扱いがなされていない状況にある。

4. 医療法人の内部統制の整備に向けて

医療法人に関する公認会計士による監査の進展は、内部統制の整備、運用にも影響を及ぼしている。新たに監査の対象となる医療法人においては、現在、内部統制の整備に取り組んでいる。

非営利組織体における内部統制は、先行する営利組織体の内部統制をベースとして、非営利組織体の特徴、すなわち非営利組織体を取り巻くリスクやこれまでの不正事例を加味して内部統制を構築することになる。したがって、医療法人においても、医療法人における診療報酬の不正や医療過誤等の医療法人を取り巻くリスクを加味した形での内部統制の整備が必要となる。

⁹ 本公認会計士協会非営利法人委員会実務指針第41号「地域医療連携推進法人の計算書類に関する監査上の取扱い及び監査報告書の文例」平成29年9月25日、9項。

¹⁰ 同上実務指針、11項。

図表5 非営利組織体における財務報告の枠組みと監査意見の枠組み

	社会福祉法人	公益社団・財団法人 一般社団・財団法人	学校法人	医療法人	地域医療連携 推進法人
日本公認 会計士協 会 実務指針	非営利法人委員 会実務指針第40 号「社会福祉法 人の計算書類に 関する監査上の 取扱い及び監査 報告書の文例」 平成29年4月27 日	非営利法人委員会実 務指針第34号「公益 法人会計基準を適用 する公益社団・財団 法人及び一般社団・ 財団法人の財務諸表 に関する監査上の取 扱い及び監査報告書 の文例」平成28年9 月27日	学校法人委員会 実務指針第36号 「私立学校振興 助成法第14条第 3項の規定に基 づく監査の取扱 い」平成27年10 月7日	非営利法人委員 会実務指針第39 号「医療法人の 計算書類に関す る監査上の取扱 い及び監査報告 書の文例」平成 29年3月28日	非営利法人委員 会実務指針第41号 「地域医療連携推 進法人の計算書類 に関する監査上の 取扱い及び監査報 告書の文例」平成 29年9月25日
財務報告 の枠組み	一般目的	一般目的	一般目的	一般目的	一般目的
意見の枠 組み	適正表示	適正表示	適正表示	準拠性	準拠性

※公益社団・財団法人および一般社団・財団法人において、予算と実績を対比する収支計算書は財務諸表の対象外となっているが多くの法人で作成されている。この状況から日本公認会計士協会非営利法人委員会報告第28号「公益法人・一般法人の収支計算書に対する監査の研究報告」（平成28年1月26日）が公表され、収支計算書は個別表として特別目的の財務表であり、準拠性の枠組みで意見表明されることが示されている。

また、学校法人における財産目録に対する監査についても公益法人における収支計算書と同様に個別表として特別目的の財務表であり、準拠性の枠組みで意見表明されることが示されている（学校法人委員会実務指針第40号「学校法人の寄附行為等の認可申請に係る書類の様式等の告示に基づく財産目録監査の取扱い」（平成27年10月7日））。

（1）医療法人における内部統制への対応～社会福祉法人の状況を受けて

医療法人における内部統制については、2017年4月2日以降に始まる事業年度に対して実施される監査に対応してその整備が行われている。医療法人より1年先に監査が強制される社会福祉法人の内部統制については、非営利法人委員会実務指針第40号「社会福祉法人の計算書類に関する監査上の取扱い及び監査報告書の文例」（以下、実務指針第40号とする）の付録2「社会福祉法人における財務会計に関する内部統制の項目（例示）」において、以下のような法人全般の統制、各種事業の統制、決算の統制について示されている（以下、一部のみ抜粋）。

1. 法人全般の統制

NO.	項目	NO.	項目
1-1	<p>ガバナンス体制(理事会、評議員会、監事等)</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 定款の作成・変更手続 ● 内部管理体制の整備状況 ● 評議員及び評議員会 <ul style="list-style-type: none"> ・ 評議員の選任手続 ・ 評議員会の開催(招集手続、出席状況、決議(定足数の充足等)、開催頻度、議事録の作成等) ● 理事及び理事会 <ul style="list-style-type: none"> ・ 理事の選任手続 ・ 理事会の開催(招集手続、出席状況、決議(定足数の充足等)、開催頻度、議事録の作成等) ● 監事及び監事監査 <ul style="list-style-type: none"> ・ 監事の選任手続 	1-2	<p>各種規程・業務手順書の整備</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 規程の整備 ● 業務手順書の整備 ● 規程・業務手順書の役職員への周知の仕組み
		1-3	<p>職務分掌・職務権限体制</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 重要な契約行為、担当者や理事等が単独で契約を進めることができない仕組み ● 職務分掌・職務権限の明確化 ● 稟議規程の整備 ● 稟議制度、職務権限の周知 ● 過度な兼任や権限移譲により職務分掌・職務権限体制が無効化されている状況がないか ● 公印の保管・管理 ● 公印の代理押印の報告 ● 稟議書の管理

2. 各種事業の統制

NO.	項目	NO.	項目
2-1	<p>収益認識</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 利用者との契約手続及び利用者情報の管理体制 ● 介護報酬等の各種加算の算定状況及び要件の充足状況 ● 介護報酬等の減算適用の有無の確認 ● 介護報酬等の請求手続の管理 ● 寄附金の受入管理体制 ● 補助金・助成金の申請・管理体制 ● 受託収益、指定管理料の請求・管理体制 ● 収益が現金主義ではなく、実現主義で計上(提供した物品やサービスに基づいて計上)されているか ● 収益・債権の計上漏れ、二重計上を防ぐ仕組み 		<p>領・検収状況の確認(納品時の検品のみならず、当該納品が発注通りの納品であるかの確認も含む。)</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 受領した物品やサービスのみ支払処理が行われる仕組み ● 支払に際しての承認体制 ● 債務金額と請求書残高との定期的な照合 ● 会計帳簿と関連証憑の保管・整備状況
		2-3	<p>固定資産管理</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 固定資産台帳と固定資産の現物の関連性の明確化 ● 固定資産の取得、除却、売却、移動が固定資産台帳にもれなく登録される仕組み ● 固定資産台帳と現物の定期的な照合(実地棚卸)

また、日本公認会計士協会は、実務指針第40号の公表に併せて、非営利法人委員会研究報告第32号「会計監査人非設置の社会福祉法人における財務会計に関する内部統制の向上に対する支援業務」（平成29年4月27日）を公表し、監査が強制とならない社会福祉法人向けに、実務指針第40号における内部統制の項目（例示）に沿った課題、改善提案を提示する支援業務を示している。

1年遅れて監査が導入される医療法人においては、社会福祉法人内においても医療機関の設置など、医療法人と共通する事業が存在することから、この社会福祉法人に関する実務指針や研究報告をもとに内部統制の整備を行うことが可能である。

だが、実務指針第40号とはほぼ同時期に公表された医療法人に対する実務指針第39号には内部統制に関する付録や支援業務に関する文書の公表はない。今後、社会福祉法人と同様に医療法人における内部統制の項目が明示され、また、監査対象でない法人に対する支援業務が示されることが期待されるが、同時期の公表にもかかわらず、非営利組織体によりその対応、扱いが異なっている。

（２）医療法人における内部統制への対応～公益社団・財団法人、一般社団・財団法人の状況を受けて

医療法人の監査が強制される以前より、監査が行われていた公益社団・財団法人、一般社団・財団法人では、内部統制の整備、運用が行われていた。昨今の動きとしては、平成27年5月以降に決算を迎える法人については、事業報告書に内部統制システムの運用状況の概要を記載することが義務付けられている¹¹。

以下は、一般財団法人民間都市開発推進機構の平成27年度事業報告書における業務の適正を確保するための体制とその運用状況を示した抜粋である。公益社団・財団法人、一般社団・財団法人では、内部統制の体制や運用との表現を使用せず、業務の適正を確保する体制としているが、下記の本文中に内部統制システムとの記載があるように、業務の適正を確保する体制は内部統制としてとらえられている。

¹¹ 三木秀夫稿「事業報告書・監査報告書への内部統制状況の開示方法と記載例」『公益・一般法人』922号、2016年8月、18-25頁。

Ⅱ. 業務の適正を確保するための体制及びその運用状況の概要

当機構は、業務の適正を確保するための体制の整備のため、法令に基づき「内部統制システムの基本方針」を制定しており、その内容は次のとおりです。

1 理事及び職員の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制

理事及び職員が法令等を遵守し、機構の社会的信頼性の確保と業務運営の公平性の確保に資するため「コンプライアンス規程」を定める。また、コンプライアンス全体を統括する組織として、理事長を委員長とする「コンプライアンス委員会」を設置し、機構内におけるコンプライアンスの徹底を図る。

2 理事の職務の執行に係る情報の保存及び管理に関する体制

理事の職務執行に係る情報（評議員会議事録、理事会議事録等）については、「評議員会運営規則」、「理事会運営規則」及びその他機構の内部規程に基づき、適切に保存及び管理する。

3 損失の危険の管理に関する規程その他の体制

- (1) 業務上のリスクについては、各担当部署が適切に管理し、予防対策に努める。
- (2) 出資・融資等の管理については、審査担当部署において、定期的にモニタリングを行い、理事長に報告する。
- (3) 運営上重要な事項については、理事会にて審議し、業務執行上のリスクを予防・回避する対策を決定する。
- (4) 災害等が発生した場合には、「緊急時対応マニュアル」等に基づき適切に対処する。

4 理事の職務の執行が効率的に行われていることを確保するための体制

- (1) 定款及び理事会運営規則に基づき、通常理事会を年2回開催するほか、必要に応じて臨時理事会を開催する。
- (2) 業務を執行する理事等で組織する「常任理事会」を適宜開催し、業務執行上における重要事項について機動的・多面的に審議する。

出所）一般財団法人民間都市開発推進機構ウェブサイト

http://www.minto.or.jp/common/pdf/desc_report27.pdf

医療法人では、現在、事業報告書において内部統制システムの運用状況の記載は求められていない。医療法人においても、ガバナンスや透明性などが問題となっていることから、今後、公益社団・財団法人、一般社団・財団法人と同様に、内部統制の整備状況を事業報告書に記載することも考えられるため、これらの動向を踏まえての対応が必要となると思われる。

だが、社会福祉法人、公益社団・財団法人、一般社団・財団法人の内部統制の動きと医療法人の動きは異なっている。非営利組織体の会計基準の統一における一例をとっても非営利組織体を統一的な形で運用することは、日本では難しい面があることは否めない。

Ⅳ. おわりに～医療法人に関する監査のさらなる推進のための課題

医療法人では、公認会計士による監査を導入し、その実施に向けて内部統制の整備をはじめとしてその準備に当たっている。監査の導入により、不正の防止、社会から信頼される非営利組織体となることが期待されている。

そこで、非営利組織体において内部統制がその機能を発揮するためには、営利組織体の内部統制を非営利組織体の特徴を加味した形で導入するとともに、所轄庁との連携が必要であるといえる。所轄庁は、非営利組織体に対して行政指導を通して、立入検査や勧告、そして解散命令や公益認定の取り消しの権限を有している。その権限と営利組織体から導入した内部統制や監査を関係づけて運用することが必要である。

その一例として、社会福祉法人のケースがある。社会福祉法人では、所轄庁が行う指導監督（法人指導監査と施設指導監査）が行われている。法人運営と施設事業とは、密接に関係していることから、施設等監査における指摘事項を把握した上で法人監査が実施される。なお、その各々の監査において、一般監査（実地監査・書面監査）と特別監査が実施されることになっている。

一般監査とは、特に運営に問題が認められない法人に対する監査であり、その場合には、実地監査を2年に1回にすることができる。なお、実地監査を2年に1回とした場合でも書面による監査は行わなければならない。これは、指導監督の効率性の観点から行われているものである。

社会福祉法人において公認会計士による監査が実施されている法人については、その監査の結果などにもとづく所轄庁の判断として問題がなければ、公認会計士による監査を2年に1回実施される実地監査とみなしている。

このように所轄庁が公認会計士の監査を利用する形での行政指導を行うことは、非営利組織体の運営環境の向上が期待できるため、営利組織体をベースとした内部統制を導入とともに、所轄庁の指導監督との連携、そして所轄庁の解散命令という処分と絡めた形での運用を行うことが必要であると思われる。

だが、監査の意見表明の枠組みや日本公認会計士協会における実務指針での取扱い内容の違いから、社会福祉法人における特徴を医療法人に取り入れられるかは不透明ではあるが、内部統制の整備を含め、非営利組織体を広くとらえて、その制度の構築が必要となっている。

（本稿は、科学研究費 基盤研究（C）15K03787「ガバナンスの変容に対応した内部統制の統合的研究—3つのセクターの統合化を目指して—」の成果の一部である。）